

essere analizzato il verificarsi dei presupposti per l'esistenza di una stabile organizzazione⁷⁵. Il commentario, intendendo sottolineare la finalità anti-abuso del paragrafo 27.1, conclude: «Un'impresa non può frammentare un'insieme coerente in svariate piccole attività al fine di argomentare che ciascuna di esse ha carattere preparatorio e ausiliario»⁷⁶.

Relativamente alla combinazione di attività ausiliarie e preparatorie, l'Italia, nello stipulare i propri trattati contro le doppie imposizioni, ha sempre omesso di riportare la clausola relativa alla combinazione di attività ausiliarie. L'effetto di tale omissione è stato sinora controverso⁷⁷. Si reputa che, con l'introduzione del vigente art. 162 TUIR, viene riconosciuta esplicitamente la lettera f) del paragrafo 4 e, conseguentemente, la validità di tale clausola.

Da ultimo, è importante rilevare che, sempre secondo il commentario OCSE, al paragrafo 30, la presenza presso la stessa sede di affari dello svolgimento di attività ausiliarie e preparatorie come pure delle attività proprie della impresa fa sì che la sede di affari sia considerata come un'unica stabile organizzazione e assoggettata a imposizione per i redditi attribuibili a entrambi i tipi di attività. Viene fatto l'esempio di una sede di affari che effettua vendite le cui relative consegne vengono evase per il mezzo del magazzino ivi mantenuto.

17.2.2.2. I cantieri di costruzione e di montaggio

L'art. 5 paragrafo 3 del modello OCSE prevede che la presenza di un cantiere presso uno Stato configuri l'esistenza di una stabile organizzazione se la sua durata eccede un periodo di 12 mesi⁷⁸.

Questa norma speciale è stata introdotta dato il particolare tipo di attività svolta presso un cantiere che mal si presta a essere ricompresa esclusivamente nella definizione generale proposta nel paragrafo 1 dell'art. 5 secondo cui è previsto, fra l'altro, il rispetto del presupposto della permanenza nel tempo.

Si tratta pertanto di una norma speciale che deroga alla definizione generale di stabile organizzazione di cui all'art. 5 paragrafo 1.

Il requisito della durata superiore ai 12 mesi sostituisce il presupposto di permanenza presente al paragrafo 1 dell'art. 5.

Il tenore letterale del paragrafo 3 dell'art. 5 non sembra, tuttavia, negare la necessità di verificare che presso tale sede si svolga un'attività d'impresa e che la stessa non sia di natura ausiliaria o preparatoria⁷⁹.

⁷⁵ Molto critico al riguardo è Caridi A., «Proposed changes. part II», op. cit., p. 41-42, che rileva come tale costruzione logica superi lo scopo della norma. Al proposito l'autore suggerisce una chiave di lettura che vuole superare tale limite, proponendo che si valuti «l'importanza della combinazione delle attività svolte in una singola sede di affari quando vi siano diverse e separate sedi di affari ove vengono svolte attività complementari. In tal caso potrebbe essere accettabile prendere in considerazione le altre funzioni svolte nelle altre sedi di affari separate al fine di decidere se le attività combinate svolte nella prima sede realizzino una ipotesi più rilevante rispetto alle funzioni ausiliarie e preparatorie».

⁷⁶ Traduzione a cura di Maisto G., op. cit., p. 110.

⁷⁷ A questo riguardo si rinvia al paragrafo 16.2.2.1 e a Piacentini V., Sfondrini A., «La stabile organizzazione in Commercio Internazionale», n. 2/1998, Inserto Parte Prima, p. 4.

⁷⁸ Modello OCSE, art. 5, paragrafo 3 recita: «a building site or construction or installation project constitutes permanent establishment only if it lasts more than twelve months».

Liberamente tradotto dall'autore in italiano prevede:

«Un cantiere di costruzione o di montaggio costituisce "stabile organizzazione" esclusivamente se ha una durata superiore ai 12 mesi.»

⁷⁹ A.A. Skaar ritiene, comunque, che la regola generale di cui al paragrafo 1 si applica anche al caso dei cantieri ovvero, oltre al requisito temporale, occorre verificare anche l'esistenza di una sede fissa di affari che svolga l'attività propria della impresa non residente, sebbene, nel caso di un cantiere, non sia un problema verificare l'esistenza di una sede ove venga svolta l'attività. Egli, inoltre, ritiene che sia applicabile anche la lista negativa prevista al paragrafo 4 dell'art. 5 (si veda «Commentary» op. cit., p. 36).

Circa l'interazione tra il paragrafo 1 e il paragrafo 3 dell'art. 5 del modello OCSE, il commentario, al paragrafo 16, stabilisce che, qualora uno stesso ufficio (che non svolge attività di tipo ausiliario o preparatorio) sia utilizzato a favore di più di un cantiere, esso possa configurare una stabile organizzazione secondo i principi generali stabiliti dall'art. 5 anche quando nessuno dei cantieri abbia avuto una durata superiore ai 12 mesi.

17.2.2.2.1. La definizione di cantiere di costruzione e di montaggio

Le attività che rientrano nella fattispecie dei cantieri di costruzione e montaggio sono analiticamente analizzate nel commentario, al paragrafo 17.

L'attività si riferisce sia a beni immobili che a strade, ponti e canali. Si tratta sia di attività di costruzione che di ristrutturazione per interventi strutturali relativamente agli stessi tipi di beni e opere.

Si annoverano in tale lista anche la posa di oleodotti, l'escavazione e il dragaggio.

I cantieri di montaggio non si riferiscono solo alle costruzioni ma anche al montaggio di macchinari, attrezzature e impianti di una certa complessità, sia all'interno di qualche luogo che all'esterno.

Certi tipi di cantiere vengono spostati naturalmente secondo il procedere dei lavori. Questo è il caso della costruzione di una strada o di canali o della posa di un oleodotto.

Il commentario OCSE⁸⁰ sottolinea come questo fatto sia irrilevante al fine della configurazione di una stabile organizzazione, in quanto l'attività svolta in diversi punti è parte di un unico progetto cui si dovrà unitariamente riferire il periodo di durata rispetto ai 12 mesi previsti.

Si configura un unico cantiere anche nel caso in cui diverse parti di una importante opera, quale una piattaforma petrolifera, siano montate in diversi luoghi di uno Stato e poi riunite in un unico luogo di quello stesso Stato per il montaggio finale.

Anche l'attività di progettazione e supervisione, se realizzate sul luogo stesso del cantiere («on site»), rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 3 dell'art. 5.

Prima delle modifiche apportate nel 2003 al commentario OCSE, era previsto che se la progettazione e programmazione erano effettuate dal «general contractor» esse rientravano nella definizione del progetto di costruzione e montaggio. Se invece tale attività di progettazione e supervisione veniva assegnata a una terza impresa, essa non veniva considerata ai fini del cantiere stesso.

Oggi, diversamente, il presupposto per l'inclusione delle attività di progettazione e supervisione fra quelle di cui al paragrafo 3 si realizza sulla base di un elemento oggettivo (la resa dell'attività presso il cantiere), mentre in passato si faceva riferimento a un elemento soggettivo (il soggetto che svolgeva l'attività)⁸¹.

Rilevando anche ai fini del computo del periodo di durata superiore ai 12 mesi, occorre sottolineare che anche le attività di tipo preparatorio sono da ascrivere a quelle proprie di un cantiere. In particolare si farà riferimento alle attività di demolizione e di scavo, all'allestimento di ponteggi e alle attività di montaggio di prefabbricati che saranno utilizzati dal personale.

⁸⁰ Si veda commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 20.

⁸¹ A tal riguardo si veda Caridi A., «Proposed changes, part II», op. cit., p. 39.

17.2.2.2.2. Il test dei 12 mesi

Il requisito temporale dei 12 mesi si deve sempre verificare affinché si configuri tale fattispecie di stabile organizzazione (anche denominata «*construction PE*»).

Il test dei 12 mesi si deve applicare a ogni singolo cantiere e non si devono porre in collegamento cantieri facenti parte di diversi e distinti progetti⁸².

X Diversamente, secondo il commentario al paragrafo 18, più cantieri facenti parte di un singolo progetto o un cantiere posto in essere sulla base di contratti stipulati con diversi committenti devono essere considerati come un'unica stabile organizzazione al verificarsi di determinate condizioni. Infatti, qualora vi siano più contratti che regolano un unico progetto, quest'ultimo potrà essere trattato unitariamente, come una unica stabile organizzazione. Perché si operi in tal senso è necessario che il cantiere formi un insieme commercialmente e geograficamente coerente.

La coerenza commerciale è verificabile prendendo in considerazione l'elemento contrattuale: potranno esservi uno o più contratti che saranno, il più delle volte, stipulati con un unico cliente, magari anche da parte di più società tutte facenti capo allo stesso gruppo. Si dovrà, inoltre, considerare l'oggetto dell'attività, ovvero se il contratto (o i contratti) si riferisce a un'unica opera che deve essere costruita o montata.

La coerenza geografica si realizza quando l'attività viene svolta presso lo stesso luogo, tenendo conto della possibilità che, per certi tipi di cantieri, è possibile che essi siano spostati di luogo in base all'avanzamento dei lavori (costruzione di strade, posa di condotte) pur mantenendo una loro unicità geografica.

Il periodo dei 12 mesi deve essere computato nel rispetto di determinate regole.

X Secondo il commentario OCSE, al paragrafo 19, si incomincia a computare il periodo dei 12 mesi dalla data in cui il costruttore incomincia a svolgere la propria attività. A tal riguardo si deve considerare anche il tempo destinato alle attività preparatorie nello stato di esecuzione del contratto, quali, ad esempio, la costruzione di baracche presso il cantiere o la messa in funzione di un magazzino presso cui immagazzinare il materiale per la costruzione. Autorevole dottrina⁸³ ha rilevato che, dal punto di vista pratico, si deve considerare che una stabile organizzazione sussiste dal giorno in cui il primo dipendente dell'impresa appaltatrice arriva presso il cantiere o, se antecedente, dal giorno in cui le attrezzature o il materiale di costruzione sono stati consegnati presso il cantiere.

X Tutte le attività necessarie per il completamento di un progetto devono essere considerate al fine del conteggio dei tempi del cantiere.

Un cantiere cessa di esistere nel momento in cui viene definitivamente abbandonato e il lavoro viene completato. A tal riguardo dovranno essere terminati tutti i test relativi a macchinari e attrezzature, come pure il collaudo e il controllo qualità delle opere realizzate; dal cantiere dovranno essere rimossi le attrezzature, i materiali e il loco dovrà essere pulito e bonificato; inoltre, i dipendenti avranno definitivamente lasciato il cantiere.

X Interruzioni di carattere temporaneo non vengono considerate al fine del conteggio del periodo in oggetto. Ciò anche quando tali interruzioni siano dovute a motivi stagionali, alla mancanza di personale o di materie necessarie alla costruzione dell'opera.

⁸² Si veda commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 18.

⁸³ Si veda Skaar A.A., «Commentary» op. cit., p. 39.

~~Nel caso di subappalto di parte dell'attività a imprese subappaltatrici, lo stesso tempo utilizzato da queste ultime per lo svolgimento della propria attività sarà ascrivibile anche alla società appaltatrice.~~

17.2.2.2.3. La posizione assunta dalle autorità fiscali italiane

L'Italia ha fatto iscrivere un'osservazione relativamente al paragrafo 2 del commentario OCSE⁸⁴ e tale osservazione ha incidenza anche nel caso della clausola dei cantieri. Infatti, fino ad oggi, nello stipulare i propri trattati, l'Italia ha previsto tale fattispecie nell'ambito della lista positiva di cui al paragrafo 2 dell'art. 5 del modello. Ne consegue che, trattandosi di una lista non esaustiva e solo indicativa, i cantieri anche se di durata inferiore ai 12 mesi possono configurare stabile organizzazione per l'Italia.

La posizione sin qui adottata dall'Italia è conforme al modello OCSE del 1963. In tale modello di convenzione non esisteva il paragrafo 3 dell'art. 5 dedicato ai cantieri e la fattispecie dei cantieri veniva, invece, menzionata nel paragrafo 2 (lista esemplificativa i cui elementi «a priori» costituiscono una stabile organizzazione).

Ne deriva che anche il periodo di durata minimo previsto nei trattati non è stato considerato vincolante.

Tuttavia è possibile che in forza della definizione di stabile organizzazione introdotta con l'art. 162 TUIR, la posizione dell'Italia al riguardo si possa modificare. Infatti, diversamente da quanto previsto nei propri trattati, la nuova norma presenta uno specifico comma relativo ai cantieri conformemente all'attuale modello OCSE e, pertanto, la fattispecie non viene più indicata nella lista positiva. In assenza di una interpretazione ufficiale da parte delle autorità fiscali, si può auspicare che tale innovazione possa essere letta, invece, in chiave interpretativa anche per i trattati già vigenti.

17.2.3. Stabile organizzazione personale

Qualora non si verifichi l'esistenza di una stabile organizzazione «materiale» secondo i presupposti stabiliti dall'art. 5, ai paragrafi 1, 2 e 3, verificate le eccezioni di cui al paragrafo 4, una impresa straniera può vedersi accertare, comunque, l'esistenza di un tipo diverso di stabile organizzazione, denominata «stabile organizzazione personale»⁸⁵.

Quando, invece, sia stata verificata l'esistenza di una stabile organizzazione materiale, il contribuente non dovrà porsi il dubbio del configurarsi di una stabile organizzazione personale⁸⁶.

Nel caso di una stabile organizzazione personale, l'impresa straniera opera in uno Stato diverso da quello della propria residenza per mezzo di un agente dipendente, così come definito al paragrafo 5⁸⁷ dell'art. 5 del modello OCSE.

⁸⁴ Si veda infra, paragrafo 16.2.2.1 e la nota 17.

⁸⁵ In inglese riconosciuta come «agency permanent establishment».

⁸⁶ In tal senso il commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 35.

⁸⁷ L'art. 5, paragrafo 5 del modello OCSE recita:

«5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of the paragraph».

In italiano il testo liberamente tradotto è il seguente (traduzione a cura di) Maisto G., op. cit., p. 33:

fiscale nell'ambito di una specifica giurisdizione. Ciò dovrebbe incrementare, in ambito internazionale, la credibilità del nostro sistema fiscale in generale e dell'affidabilità delle posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria italiana circa le singole fattispecie portate alla sua attenzione.

Il provvedimento attuativo detta la definizione di impresa con attività internazionale, includendo, fra l'altro, anche le imprese non residenti che operano nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione. L'istituto, inoltre, non sembra avere limitazioni per quanto riguarda l'oggetto dell'istanza.

Si può, pertanto, prevedere che con l'operatività del rulling internazionale si potrà ottenere un assenso preventivo da parte dell'Amministrazione finanziaria circa la rilevanza e il trattamento fiscale delle operazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione. Una volta che l'istituto opererà a regime, si potrà ipotizzare l'elaborazione di un'ampia casistica cui i contribuenti potranno fare riferimento anche ai fini della pianificazione della propria attività in Italia.

17.6.4. Gli obblighi contabili della stabile organizzazione²²⁷

Una stabile organizzazione è da considerare alla stregua di una divisione d'impresa e, in quanto tale, occorre rilevarne contabilmente i fatti gestionali che hanno interessato l'andamento della attività economica da essa svolta.

La rilevazione dei dati contabili viene operata ai fini sia del controllo economico e finanziario dell'impresa sia ai fini fiscali per poter adempiere agli obblighi di tale natura.

17.6.4.1. La contabilità delle stabili organizzazioni all'estero di imprese italiane

Non esiste nel nostro ordinamento civilistico una specifica disciplina in materia di contabilità delle stabili organizzazioni all'estero di imprese italiane. L'obbligo di tenuta della contabilità, infatti, è sancito da una norma fiscale, l'art. 14 del DPR 600/1973. Tale disposizione individua i soggetti obbligati all'adempimento e il tipo di rilevazioni che devono essere effettuate, ma nulla dispone circa gli aspetti procedurali e i metodi contabili da adottare²²⁸. Come nel corso della trattazione avremo modo di evidenziare, la prassi è spesso venuta in soccorso degli operatori, specificando alcuni aspetti procedurali.

Il comma 5 dell'art. 14 del DPR 600/1973 stabilisce che «*Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia, mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse*».

Pertanto, una stabile organizzazione italiana all'estero deve sottostare sia alle norme dello Stato estero che alle disposizioni del nostro ordinamento giuridico e fiscale. In materia di adempimenti contabili, dunque, occorre organizzare il flusso dei dati in modo da soddisfare le esigenze informative di ciascuna Ammi-

²²⁷ L'autrice ringrazia la dr.ssa Maria Benedetti per la preziosa collaborazione prestata nella redazione del presente capitolo.

²²⁸ Relativamente ai criteri di contabilizzazione idonei a soddisfare le esigenze di separazione delle gestioni, la CM del 15 luglio 1980, n. 428 afferma: «Il problema che si pone non può peraltro trovare una soluzione univoca e per questo la normativa che prevede l'obbligo della separazione contabile non ha potuto esplicitarne in dettaglio i criteri. Infatti i sistemi che si rendono utili a tal fine sono svariati e si atteggiavano diversamente a seconda delle diverse configurazioni dell'impresa e delle condizioni in cui i distinti rami di attività di fatto operano».

17.6. La determinazione del reddito attribuibile secondo la norma interna

nistrazione finanziaria²²⁹. In via preliminare, è necessario stabilire il grado di «decentramento» relativo alla rilevazione dei fatti aziendali; in altri termini occorre stabilire il ruolo sia della casa madre che della stabile organizzazione nel processo di elaborazione delle informazioni che rilevano ai fini fiscali. Occorre, in seconda fase, individuare i principi contabili in base ai quali effettuare le rilevazioni.

Nella pratica le soluzioni adottate, in linea con quanto affermato nella prassi ministeriale, sono riconducibili ai due seguenti modelli:

a) contabilità «decentrata». In base a questo modello organizzativo, la stabile organizzazione all'estero tiene presso la sua sede un *giornale sezionale* in ottemperanza alle disposizioni italiane. A fine esercizio, la stessa invia il giornale sezionale alla casa madre che provvede all'immissione dei saldi nel suo libro giornale e alla successiva redazione del bilancio di esercizio, previo consolidamento delle partite attive e passive. Per quanto riguarda la periodicità della trasmissione dei dati, si condivide la posizione di autorevole dottrina che suggerisce un invio dei saldi del sezionale con cadenza più stretta rispetto al termine annuale, ad esempio mensile, onde garantire un aggiornamento entro i 60 giorni anche alla contabilità della casa madre²³⁰.

Come abbiamo avuto modo di osservare, la normativa non stabilisce un criterio specifico, pertanto la preferenza per l'una o l'altra periodicità nell'invio dei dati dipenderà da una serie di variabili «pratiche», come la cadenza con cui si effettuano controlli sull'andamento della gestione, le dimensioni dell'impresa, la ciclicità o stagionalità dell'attività produttiva e simili;

b) contabilità «accentrata». Seconda questo paradigma organizzativo, la stabile organizzazione non ha un ruolo attivo (o perlomeno il suo ruolo è molto contenuto) nella rilevazione e gestione dei fatti che la riguardano. In questo caso, infatti, la casa madre incarica la stabile organizzazione della raccolta dei documenti giustificativi che periodicamente devono essere trasmessi in sede principale. L'impegno della stabile organizzazione, talvolta, può spingersi fino alla redazione della prima nota che alla scadenza pattuita deve essere inviata in Italia per la successiva elaborazione. Come si comprende, il tutto è gestito dalla sede principale che, venuta in possesso dei documenti o della prima nota, può agire in due differenti modi:

²²⁹ Sul punto la Corte di giustizia CE, con sentenza del 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations and Singer/Administration des contributions, ha manifestato parere difforme. La decisione interessava il caso di una società con sede in Parigi e stabile organizzazione in Lussemburgo che contestava all'Amministrazione tributaria lussemburghese la subordinazione del riporto delle perdite della stabile organizzazione alla tenuta di contabilità secondo le norme lussemburghesi, presso la sede della filiale stessa. Il ricorso fondava l'illegittimità della norma lussemburghese sulla presunta violazione dell'art. 52 del trattato Ce sulla libertà di stabilimento all'interno dei paesi aderenti. In tale occasione, la Corte ha affermato che l'art. 52 del trattato «*ostia a che il riporto delle perdite sia subordinato alla condizione che, durante l'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, il contribuente abbia tenuto e conservato nel detto Stato, relativamente alle attività da esso ivi esercitate, una contabilità conforme alle norme nazionali in materia*». Secondo la Corte, inoltre, la conservazione, presso la sede della stabile organizzazione, di una contabilità tenuta secondo le regole dello Stato ospite non è indispensabile per consentire alle autorità tributarie dello stesso di effettuare controlli fiscali. Infatti, ribadisce la Corte, il controllo può essere effettuato in altri modi, tenuto conto del fatto che «*ai sensi della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza tra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, p. 15), le dette autorità potrebbero sempre rivolgersi alle autorità di un altro Stato membro per ottenere qualsiasi informazione necessaria per la determinazione dell'imposta dovuta da un contribuente*». La sentenza è riportata con relativo commento a cura di G. Melis, «Stabili organizzazioni, obblighi contabili e riporto delle perdite: un'occasione perduta», in *Riv. di Dir. Trib.*, n. 2/III, 1998, p. 17.

²³⁰ Così Piazza M., «Guida...», *Il Sole 24 Ore*, 2001, p. 877: «*Quanto alla periodicità dell'invio dei saldi di conto risultanti dal libro giornale locale alla sede centrale non si esclude che possa essere anche annuale, ma è preferibile che sia più frequente; ad esempio, mensile, in modo da garantire un aggiornamento con ritardo inferiore ai sessanta giorni anche alla contabilità centrale*». Conformemente Tognolo P., «La stabile organizzazione», *Il Sole 24 Ore*, 2004, p. 107.

1) effettuare la trascrizione delle singole operazioni direttamente nel proprio libro giornale, senza adottare libri sezionali, tuttavia effettuando una rilevazione distinta dei fatti di gestione, come richiesta dal nostro legislatore, e operando a livello di *schede di mastro* direttamente intestate alla stabile organizzazione.

2) effettuare la trascrizione delle singole operazioni su un *libro giornale sezionale* intestato alla stabile organizzazione; a fine esercizio²³¹, i saldi del sezionale saranno trasferiti nel libro giornale della sede principale.

Resta inteso che la stabile organizzazione, o la sede principale *in vece* della stessa, devono anche tenere le scritture richieste dalla normativa del paese ospite.

Le modalità illustrate realizzano la *rilevazione distinta dei fatti di gestione* e consentono la *determinazione separata dei risultati di esercizio*, così come il comma 5 dell'art. 14 del DPR 600/1973 richiede. La conferma di ciò viene anche dalla prassi, che sin dalla fine degli anni settanta ha affermato la piena idoneità di una procedura contabile basata sul sistema delle scritture sezionali²³². Successivamente, la RM del 15 luglio 1980, n. 428 ha ribadito che «*l'instaurazione di un regime contabile improntata alla differenziazione dei risultati di singoli rami dell'impresa è solitamente basato sul sistema delle scritture sezionali*». A rafforzare il concetto, nella citata risoluzione si sostiene: «*Si è dato quindi formale riconoscimento alla prassi, ormai invalsa, dell'utilizzazione di giornali sezionali nei quali vengono registrate tutte le operazioni relative a singoli servizi (e quindi anche a distinte unità operative) dell'azienda, con riepilogo riassuntivo nel libro giornale generale*». Lo stesso giudizio di idoneità a realizzare la *rilevazione distinta dei fatti di gestione* viene espresso dall'Amministrazione finanziaria circa il metodo di contabilizzazione dei dati su schede di mastro e sottoconti intestati alla stabile organizzazione: la RM del 15 luglio 1980, n. 428, infatti, precisa che «*l'adozione di giornali sezionali per la rilevazione di risultati di gestioni separate non può comunque ritenersi condizione necessaria; possono infatti raggiungersi risultati analoghi anche attraverso un'opportuna elaborazione della contabilità a livello di schede di mastro e relativi sottoconti*». La preferenza per l'uno o l'altro criterio, ovviamente, dipenderà dalle «*condizioni di operatività dell'impresa*» e dalla «*pù o meno complessa organizzazione contabile della stessa*»²³³.

La realizzazione di un sistema di contabilità in una stabile organizzazione all'estero, alla luce della schematizzazione teorica esposta, non risulta essere eccessivamente problematica. La complessità della gestione contabile, tuttavia, emerge all'atto pratico, quando si deve decidere la divisione dei compiti e la modalità di elaborazione dei dati. In questa sede, infatti, si devono risolvere problemi logistici come quello della *lingua*, della materiale *trasmissione* dei dati, della *valuta*²³⁴ delle scritture, dei *criteri di registrazione* in base ai quali eseguire

²³¹ Relativamente ai tempi di immissione dei saldi del sezionale nel libro giornale della casa madre, nell'ipotesi di contabilità accentrata nella sede della stessa, il Tognolo pone un termine di 60 giorni per il compimento delle registrazioni. A p. 108 di «La stabile organizzazione», Il Sole 24 Ore, si legge «ogni 60 giorni i saldi risultanti dal giornale sezionale devono essere riportati nel libro giornale generale».

²³² Così si è espressa l'Amministrazione finanziaria nella circolare 30 aprile 1977, n. 7/1496, nella quale si ammette la deroga al principio dell'unicità delle scritture, in ragione di motivi organizzativi o di collegamento tra il soggetto obbligato alla tenuta del libro giornale e le proprie promozioni periferiche.

²³³ Notazioni tratte dalla RM 15 luglio 1980, n. 428.

²³⁴ Per quanto concerne la valuta delle scritture, si rileva che generalmente il *giornale sezionale* è tenuto nella valuta del paese ospite della stabile organizzazione. In sede di chiusura, in ottemperanza dell'art. 110 del Testo Unico, «*La conversione in euro dei saldi di conto delle stabili organizzazioni all'estero si effettua secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio e le differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito*». Qualora la distinta rilevazione dei fatti di gestione avvenga a mezzo di *schede di mastro*, è ipotizzabile l'impianto di una contabilità plurimonetaria. L'adozione di un sistema contabile di questo tipo sembrerebbe implicitamente ammesso dal secondo comma dell'art. 110 del nuovo TUIR.

17.6. La determinazione del reddito attribuibile secondo la norma interna

le rilevazioni. Anche a voler prescindere da tali problematiche, infine, la sede principale incaricata della rielaborazione di secondo grado delle informazioni, deve risolvere i problemi sollevati dall'adeguamento dei dati alla normativa civilistica e fiscale italiana²³⁵.

In questa sede, ci soffermiamo solo su uno degli aspetti problematici, quello dei *criteri di registrazione* dei fatti di gestione, che costituisce uno dei principali nodi da sciogliere in fase di impianto del sistema contabile. Nella pratica, con riferimento a tale aspetto, possono verificarsi due scenari differenti, ciascuno dei quali ha ripercussione sul modello organizzativo che si instaura. Assumendo che la stabile organizzazione abbia il compito di tenere il *giornale sezionale*, possono presentarsi i seguenti casi:

- i *criteri di registrazione* contabile sono simili a quelli del nostro ordinamento. In questa ipotesi, la stabile organizzazione può tenere *un solo libro giornale sezionale* in conformità alle norme del paese ospite. Se i criteri sono analoghi, infatti, le rettifiche da operare in sede di immissione nella contabilità della casa madre sono irrilevanti, talvolta nulle, per cui non è necessario avere un doppio sistema di rilevazione²³⁶. Tali scritture tenute secondo le regole locali, tuttavia, devono essere legalizzate dai consolati italiani, in modo da acquisire valore probatorio nel nostro territorio²³⁷;

- i *criteri di registrazione* contabile sono difformi da quelli adottati nel nostro ordinamento. In questa circostanza, le rettifiche da operare ai dati rilevati secondo le norme locali possono richiedere uno sforzo eccessivo, talvolta anti-economico, per cui risulta più conveniente impiantare nella stabile organizzazione una doppia contabilità, in modo da soddisfare le esigenze del paese ospite e della nostra Amministrazione finanziaria. In questa ipotesi, la stabile organizzazione rileverà ogni operazione su *due libri giornali*, uno accoglierà le registrazioni secondo le regole locali, l'altro secondo i principi italiani.

Indipendentemente dal grado di omogeneità dei dati, l'integrazione del risultato economico della stabile organizzazione con quello della sede principale comporta l'eliminazione di conti reciproci e transitori, così come avviene nella redazione di un bilancio consolidato.

17.6.4.2. La contabilità delle stabili organizzazioni di imprese estere in Italia

Gli obblighi contabili delle stabili organizzazioni di imprese estere in Italia sono disciplinati dall'art. 14 del DPR 600/1973, il quale al comma 5, comprende nell'ambito di applicazione della normativa anche i soggetti «*non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni*».

Pertanto le imprese estere che operano in Italia mediante stabile organizza-

²³⁵ Sull'argomento Melis G., «Stabili organizzazioni, obblighi contabili e riporto delle perdite: un'occasione perduta», in *Riv. di Dir. trib.*, n. 2/III, 1998, p. 37, osserva: «L'estensione di talune norme sulle valutazioni previste dal nostro ordinamento giuridico - civilistico e fiscale - a cespiti situati in uno Stato avente condizioni climatiche, economiche e storiche del tutto differenti da quelle italiane, appare come una evidente e spesso intollerabile forzatura».

²³⁶ A conforto di tale pratica si pone la RM del 1 febbraio 1983, n. 2398, che autorizza la società istante all'immissione nella sua contabilità dei dati forniti dalla stabile organizzazione *senza alcuna rielaborazione*. Autorevole dottrina, tuttavia, non condivide questa imposizione: si cita, a riguardo, l'osservazione di Piazza M., «Guida...», Il Sole 24 Ore, 2001, p. 879: «In particolare, non appare prudente interpretare il passo della risoluzione ministeriale 1 febbraio 1983, n. 2398 che ha autorizzato una società italiana a provvedere, in sede di redazione del bilancio annuale, senza alcuna rielaborazione al bilanciamento, presso la sede centrale, di tutte le poste attive e passive con la conseguente evidenziazione degli utili o delle perdite di gestione della stabile organizzazione, come un implicito riconoscimento del diritto di recepire in Italia acriticamente i principi contabili esteri».

²³⁷ L'adempimento è previsto dalla CM del 1 febbraio 1983, n. 2398, la quale stabilisce che «per quanto concerne la legalizzazione da parte dei consolati italiani delle scritture contabili di che trattasi, poiché alle stesse debbesi attribuire valore probatorio, la procedura adottata si rende opportuna».